

# 제44조의3 적격합병시 합병법인에 대한 과세특례



## 제44조의3의 요약

- 적격합병(양도손익이 없는 것으로 한 경우)시 합병법인은 피합병법인의 자산을 기존 장부가액으로 양도 받은 것으로 하여 과세이연하고, 장부가액과 시가와의 차액을 자산조정계정으로 계상하여 익금 및 손금반영함.
- 적격합병으로 자산을 장부가액으로 양도받은 합병법인이 3년 이내 사업의 폐지 등의 사유 발생시 장부가액과 시가와의 차액, 승계받은 결손금 중 공제한 금액 등을 익금산입하고 승계받아 공제한 감면·세액공제액 등을 법인세로 납부 후 감면·세액공제를 적용 안함.
- 시가와의 차액을 익금산입시 양도가액과 순자산시가와의 차액을 사유발생일부터 합병등기일 이후 5년까지 익금·손금에 산입함.
- 적격합병 및 완전자회사합병으로 양도손익이 없는 것으로 한 경우 피합병법인의 자산을 장부가액으로 양도받은 것으로 하여 소득금액의 계산하고 세무조정사항 및 이월결손금을 승계함.
- 자산조정계정을 계상한 합병법인은 과세표준신고시 자산조정계정에 관한 명세서를 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 함.

## ● 제44조의3

## 【적격합병시 합병법인에 대한 과세특례】

- ① 제44조제2항 또는 제3항에 따라 양도손익이 없는 것으로 한 경우 합병법인은 제44조의2에도 불구하고 피합병법인의 자산을 장부가액으로 양도받은 것으로 한다. 이 경우 장부가액과 제44조의2제1항에 따른 시가와의 차액을 대통령령으로 정하는 바에 따라 자산별로 계상하여야 한다. (2010. 12. 30 개정)
- ② 합병법인은 제1항에 따라 피합병법인의 자산을 장부가액으로 양도받은 경우 피합병법인의 합병등기일 현재의 제13조제1호의 결손금과 피합병법인이 각 사업연도의 소득금액 및 과세표준을 계산할 때 익금 또는 손금에 산입하거나 산입하지 아니한 금액, 그 밖의 자산·부채 및 제59조에 따른 감면·세액공제 등을 대통령령으로 정하는 바에 따라 승계한다. (2010. 12. 30 개정)
- ③ 제1항에 따라 피합병법인의 자산을 장부가액으로 양도받은 합병법인은 3년 이내의 범위에서 대통령령으로 정하는 기간에 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 사유가 발생하는 경

우에는 그 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도의 소득금액을 계산할 때 양도받은 자산의 장부가액과 제44조의2제1항에 따른 시가와와 차액(시가가 장부가액보다 큰 경우만 해당한다. 이하 제4항에서 같다), 승계받은 결손금 중 공제한 금액 등을 대통령령으로 정하는 바에 따라 익금에 산입하고, 제2항에 따라 피합병법인으로부터 승계받아 공제한 감면·세액공제액 등을 대통령령으로 정하는 바에 따라 해당 사업연도의 법인세에 더하여 납부한 후 해당 사업연도부터 감면 또는 세액공제를 적용하지 아니한다. 다만, 대통령령으로 정하는 부득이한 사유가 있는 경우에는 그러하지 아니하다. (2010. 12. 30 개정)

1. 합병법인이 피합병법인으로부터 승계받은 사업을 폐지하는 경우
2. 대통령령으로 정하는 피합병법인의 주주등이 합병법인으로부터 받은 주식등을 처분하는 경우
  - ④ 합병법인은 제3항에 따라 양도받은 자산의 장부가액과 제44조의2제1항에 따른 시가와와 차액 등을 익금에 산입한 경우에는 합병법인이 피합병법인에 지급한 양도가액과 피합병법인의 합병등기일 현재의 순자산시가와와 차액을 제3항 각 호의 사유가 발생한 날부터 합병등기일 이후 5년이 되는 날까지 대통령령으로 정하는 바에 따라 익금 또는 손금에 산입한다. (2010. 12. 30 개정)
  - ⑤ 제44조제3항에 따라 양도손익이 없는 것으로 한 경우 제44조제2항 각 호의 요건을 갖추지 아니하더라도 합병법인은 피합병법인의 자산을 장부가액으로 양도받은 것으로 하여 제1항과 제2항을 적용한다. 이 경우 제3항과 제4항은 적용하지 아니한다. (2010. 12. 30 개정)
  - ⑥ 제1항을 적용받는 합병법인은 대통령령으로 정하는 바에 따라 합병으로 양도받은 자산에 관한 명세서를 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 한다. (2010. 12. 30 개정)
  - ⑦ 제1항부터 제5항까지의 규정에 따른 승계받은 사업의 폐지에 관한 판정기준, 익금산입액 및 손금산입액의 계산과 그 산입방법 등에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다. (2010. 12. 30 개정)

## 1. 적격합병에 따른 과세방법

양도손익이 없는 것으로 한 경우 피합병법인의 자산을 장부가액으로 양도받은 것으로 보아 과세를 유예하는데, 이렇게 과세를 유예받은 합병법인은 승계받은 사업을 폐지하거나 피합병법인의 주주 등이 합병으로 받은 주식을 처분하는 경우에는 유예받은 시가차익에 대하여 과세한다.

## 1) 적격합병 등의 범위

합병의 경우 피합병법인의 자산을 장부가액으로 양도받은 것으로 보아 시가 차익이 없는 것으로 하는 적격합병의 경우에는 피합병법인으로부터 자산을 장부가액으로 양도받은 것으로 보아 양도손익이 없는 것으로 하여 과세를 유예할 수 있다. 다만, 부득이한 사유가 있는 경우에는 적격합병의 요건을 모두 갖추지 못하더라도 합병등기일 현재 1년 이상 계속하던 내국법인(기업인수목적회사 제외)간의 합병이어야 하는 요건만으로 피합병법인의 자산을 장부가액으로 양도받은 것으로 보아 양도손익이 없는 것으로 하여 과세를 유예할 수 있다. 또한 내국법인이 발행주식총수 또는 출자총액을 전부 소유하고 있는 다른 법인을 합병(완전자회사의 합병)하는 경우에는 피합병법인의 자산을 장부가액으로 양도받은 것으로 보아 양도손익이 없는 것으로 하여 과세를 유예할 수 있다.

## 2) 자산조정계정 계상

적격합병에 따라 피합병법인의 자산을 장부가액으로 양도받은 경우 양도받은 자산 및 부채의 가액을 합병등기일 현재의 시가로 계상하되 시가와 장부가액의 차액을 자산조정계정으로 계상한다.

### ① 감가상각자산에 설정된 자산조정계정

자산조정계정이 0보다 큰 경우 감가상각비와 상계, 0보다 작은 경우 감가상각비에 가산하며, 자산처분시 상계 및 가산하고 남은 금액은 전액 익금 및 손금에 산입한다.

### ② 그 외 자산에 설정된 자산조정계정

자산처분 사업연도에 전액 익금 또는 손금에 산입하나 자기주식소각의 경우 익금 및 손금에 산입하지 않고 소멸한다.

### 관련법령

#### ● 시행령 제80조의4 【적격합병 과세특례에 대한 사후관리】

① 합병법인은 법 제44조의3제1항에 따라 피합병법인의 자산을 장부가액으로 양도받은 경우 양도받은 자산 및 부채의 가액을 합병등기일 현재의 시가로 계상하되, 시가에서 피합병법인의 장부가액(제85조제1호에 해당하는 세무조정사항이 있는 경우에는 그 세무조정사항 중 익금불산입액은 더하고 손금불산입액은 뺀 가액으로 한다)을 뺀 금액을 자산조정계정으로 계상하여야 한다. 이 경우 계상한 자산조정계정은 다음 각 호의 구분에 따라 0보다 큰 경우에는 익금에, 0보다 작은 경우에는 손금에 각각 산입한다. (2010. 6. 8 신설)

1. 감가상각자산에 설정된 자산조정계정 : 자산조정계정이 0보다 큰 경우에는 해당 자산의 감가상각비(해당 자산조정계정에 상당하는 부분에 대한 것만 해당한다. 이하 이 항에서 같다)와 상계하고 0보다 작은 경우에는 감가상각비에 가산. 이 경우 해당 자산을 처분하는 경우에는 상계 또는 더하고 남은 금액을 그 처분하는 사업연도에 전액 익금 또는 손금에 산입한다.
2. 제1호 외의 자산에 설정된 자산조정계정 : 해당 자산을 처분하는 사업연도에 전액 익금 또는 손금에 산입. 다만, 자기주식을 소각하는 경우에는 익금 또는 손금에 산입하지 아니하고 소멸한다.

### 3) 결손금 및 세무조정사항의 승계

적격합병 등으로 피합병법인의 자산을 장부가액으로 승계받은 합병법인은 피합병법인의 합병등기일 현재의 결손금, 세무조정사항 및 그 밖의 자산·부채 등에 대하여 피합병법인으로부터 모두 승계한다. 다만, 적격합병 등의 요건을 갖추지 못한 경우에는 승계되지 않는다.

### 관련법령

#### ● 시행령 제85조 【합병 및 분할 시의 자산·부채의 승계】

내국법인이 합병 또는 분할하는 경우 법 또는 다른 법률에 다른 규정이 있는 경우 외에는 법 제44조의2제1항 후단, 제44조의3제2항, 제46조의2제1항 후단 또는 제46조의3제2항에 따라 피합병법인등의 각 사업연도의 소득금액 및 과세표준을 계산할 때 익금 또는 손금에 산입하거나 산입하지 아니한 금액(이하 이 조에서 “세무조정사항”이라 한다)의 승계는 다음 각 호의 구분에 따른다. (2010. 6. 8 개정)

1. 법 제44조제2항 또는 제46조제2항의 요건을 갖추거나 법 제44조제3항에 해당하여 양도손

익이 없는 것으로 한 경우 : 세무조정사항(분할의 경우에는 분할하는 사업부문의 세무조정 사항에 한정한다)은 모두 합병법인등에 승계 (2010. 12. 30 개정)

2. 제1호 외의 경우: 세무조정사항은 모두 합병법인등에 미승계

#### 4) 승계사업 폐지 및 자산처분시 시가차액 추징

합병법인이 합병으로 피합병법인의 자산을 승계한 경우에는 그 자산을 피합병법인으로부터 양도받은 것으로 보아 각 사업연도의 소득을 계산한다. 이때 양도받은 자산의 가액을 비적격합병의 경우에는 합병등기일 현재의 시가로 하고, 적격합병 등의 경우에는 장부가액으로 하여 과세를 유예할 수 있다. 다만, 피합병법인의 자산을 장부가액으로 양도받은 합병법인이 승계받은 사업을 폐지하거나 자산을 처분하는 등의 사유가 발생한 경우에는 장부가액과 시가와 의 차액을 추징한다.

##### ① 승계사업폐지 및 자산처분 등 추징사유

적격합병의 경우로서 피합병법인으로부터 양도받은 자산의 가액을 피합병법인의 장부가액으로 하여 양도손익이 없는 것으로 과세를 유예받은 합병법인이 3년 이내의 범위에서 합병등기일이 속하는 사업연도의 다음 사업연도 개시일부터 3년 이내에 피합병법인으로부터 승계받은 사업을 폐지하는 경우 또는 피합병법인의 주주 등이 합병법인으로부터 받은 주식을 처분하는 경우에는 장부가액과 시가와 의 차액을 익금에 산입한다. 다만, 피합병법인이 보유하던 합병법인의 주식을 승계받아 자기주식을 소각하는 경우에는 해당 합병법인의 주식을 제외하고 피합병법인으로부터 승계받은 고정자산을 기준으로 사업을 계속하는지 여부를 판정하되, 승계받은 고정자산에 합병법인의 주식만 있는 경우에는 사업을 계속하는 것으로 본다.

#### 관련법령

##### ① 시행령 제80조의4 【적격합병 과세특례에 대한 사후관리】

③ 법 제44조의3제3항 각 호 외의 부분 본문에서 “대통령령으로 정하는 기간”이란 합병등기일이 속하는 사업연도의 다음 사업연도 개시일부터 3년을 말한다. (2010. 12. 30 개정)

④ 합병법인이 법 제44조의3제3항 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 제1항에 따라 계상된 자산조정계정 잔액의 총합계액(총합계액이 0보다 큰 경우에 한정하며, 총합계액이 0보다 작은 경우에는 없는 것으로 본다)과 법 제44조의3제2항에 따라 피합병법인으로부터 승계받은 결손금 중 공제한 금액 전액을 익금에 산입한다. 이 경우 제1항에 따라 계상된 자산조정계정은 소멸하는 것으로 한다. (2010. 12. 30 개정)

⑧ 합병법인이 제3항에 따른 기간 중 피합병법인으로부터 승계한 고정자산가액의 2분의 1 이상을 처분하거나 사업에 사용하지 아니하는 경우에는 피합병법인으로부터 승계받은 사업을 폐지한 것으로 본다. 다만, 피합병법인이 보유하고 있던 합병법인의 주식을 승계받아 자기주식을 소각하는 경우에는 해당 합병법인의 주식을 제외하고 피합병법인으로부터 승계받은 고정자산을 기준으로 사업을 계속하는지 여부를 판정하되, 승계받은 고정자산이 합병법인의 주식만 있는 경우에는 사업을 계속하는 것으로 본다. (2010. 12. 30 개정)

## ② 3년내 사업 폐지 및 자산처분시 익금산입

피합병법인의 자산을 장부가액으로 양도받은 것으로 보아 과세를 유예 받은 합병법인이 합병등기일이 속하는 사업연도의 다음 사업연도부터 3년 내에 사업의 폐지 및 주식처분 등 추징사유가 발생한 경우에는 그 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도에 시가가 장부가액보다 큰 경우에 한하여 당해 자산의 장부가액과 시가와 차액과 승계받은 결손금 중 공제한 금액을 익금에 산입하고 합병법인이 피합병법인에 지급한 양도가액과 피합병법인의 합병등기일 현재의 순자산시가와 차액을 당해 사유가 발생한 날부터 합병등기일 이후 5년이 되는 날까지 익금 또는 손금에 산입한다. 다만, 부득이한 사유가 있는 경우와 전액 출자법인간 합병의 경우에는 제외한다.

### 관련법령

#### ① 시행령 제80조의4 【적격합병 과세특례에 대한 사후관리】

⑤ 제4항에 따라 자산조정계정 잔액의 총합계액을 익금에 산입한 경우 합병매수차익 또는 합병매수차손에 상당하는 금액은 다음 각 호의 구분에 따라 처리한다. (2010. 12. 30 개정)

1. 합병 당시 합병법인이 피합병법인에 지급한 양도가액이 피합병법인의 합병등기일 현재의 순자산시가에 미달하는 경우 : 합병매수차익에 상당하는 금액을 법 제44조의3제3항 각 호의 어느 하나에 해당하는 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도에 손금에 산입하고, 그 금액에 상당하는 금액을 합병등기일로부터 5년이 되는 날까지 다음 각 목의 구분에 따라 분할하여 익금에 산입

- 가. 제44조의3제3항 각 호의 어느 하나의 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도 : 합병매수 차익에 합병등기일부터 해당 사업연도 종료일까지의 월수를 60월로 나눈 비율을 곱한 금액(월수는 역에 따라 계산하되 1월 미만의 일수는 1월로 한다)을 익금에 산입
- 나. 가목의 사업연도 이후의 사업연도부터 합병등기일부터 5년이 되는 날이 속하는 사업연도 : 합병매수차익에 해당 사업연도의 월수를 60월로 나눈 비율을 곱한 금액(합병등기일이 속하는 월의 일수가 1월 미만인 경우 합병등기일부터 5년이 되는 날이 속하는 월은 없는 것으로 한다)을 익금에 산입
2. 합병 당시 합병법인이 피합병법인에 지급한 양도가액이 피합병법인의 합병등기일 현재의 순자산시가를 초과하는 경우 : 합병매수차손에 상당하는 금액을 법 제44조의3제3항 각 호의 어느 하나에 해당하는 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도에 익금에 산입하되, 제80조의3제2항에 해당하는 경우에 한정하여 그 금액에 상당하는 금액을 합병등기일부터 5년이 되는 날까지 다음 각 목의 구분에 따라 분할하여 손금에 산입
- 가. 제44조의3제3항 각 호의 어느 하나의 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도 : 합병매수 차손에 합병등기일부터 해당 사업연도 종료일까지의 월수를 60월로 나눈 비율을 곱한 금액(월수는 역에 따라 계산하되 1월 미만의 일수는 1월로 한다)을 손금에 산입
- 나. 가목의 사업연도 이후의 사업연도부터 합병등기일부터 5년이 되는 날이 속하는 사업연도 : 합병매수차손에 해당 사업연도의 월수를 60월로 나눈 비율을 곱한 금액(합병등기일이 속하는 월의 일수가 1월 미만인 경우 합병등기일부터 5년이 되는 날이 속하는 월은 없는 것으로 한다)을 손금에 산입

### ③ 추징제외사유

- i) 합병법인이 승계받은 사업을 폐지한 경우로 부득이한 사유 : 파산함에 따라 승계받은 자산을 처분한 경우, 합병, 분할 또는 현물출자에 따라 사업을 폐지한 경우, 자산의 포괄적 양도에 따라 사업을 폐지한 경우 및 「채무자 회생 및 파산에 관한 법률」에 따른 회생절차에 따라 법원의 허가를 받아 승계받은 자산을 처분한 경우
- ii) 교부받은 주식을 처분한 경우로 부득이한 사유 : 합병으로 교부받은 주식 등의 2분의 1 미만을 처분한 경우, 주주 등이 사망하거나 파산하여 주식 등을 처분한 경우, 합병·분할 또는 현물출자에 따라 주식 등을 처분한 경우 및 주식 등을 포괄적으로 양도, 현물출자 또는 교환·이전함에 따라 주식 등을 처분한 경우

**관련법령**

❶ 시행령 제80조의4 【적격합병 과세특례에 대한 사후관리】

⑦ 법 제44조의3제3항 각 호 외의 부분 단서에서 “대통령령으로 정하는 부득이한 사유가 있는 경우”란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다. (2010. 12. 30 개정)

1. 법 제44조의3제3항제1호에 대한 부득이한 사유가 있는 것으로 보는 경우 : 합병법인이 제 80조의2제1항제2호 각 목의 어느 하나에 해당하는 경우
2. 법 제44조의3제3항제2호에 대한 부득이한 사유가 있는 것으로 보는 경우 : 제9항에 따른 주주등이 제80조의2제1항제1호 각 목의 어느 하나에 해당하는 경우
- ⑨ 법 제44조의3제3항제2호에서 “대통령령으로 정하는 피합병법인의 주주등”이란 제80조의2 제5항에 따른 주주등을 말한다. (2010. 12. 30 개정)

**4) 감면 · 세액공제액의 승계**

① 감면 및 세액공제액의 승계

합병의 경우 피합병법인이 합병 전에 적용받던 감면 및 세액공제는 비적격 합병의 경우에는 승계할 수 없으나 법인세법 제44조 제2항에 따른 적격합병의 경우와 동조 제3항에 따른 전액출자법인간의 합병의 경우로서 합병법인이 감면 및 세액공제의 요건을 모두 갖춘 경우에 한하여 승계한다.

**관련법령**

❶ 시행령 제80조의4 【적격합병 과세특례에 대한 사후관리】

② 합병법인은 제1항에 따라 피합병법인의 자산을 장부가액으로 양도받은 경우 피합병법인이 합병 전에 적용받던 법 제59조에 따른 감면 또는 세액공제를 승계하여 감면 또는 세액공제의 적용을 받을 수 있다. 이 경우 법 또는 다른 법률에 해당 감면 또는 세액공제의 요건 등에 관한 규정이 있는 경우에는 합병법인이 그 요건 등을 모두 갖춘 경우에만 이를 적용한다. (2010. 12. 30 신설)

② 승계받은 감면 및 세액공제액의 납부

피합병법인으로부터 승계받아 공제한 감면 및 세액공제액은 합병법인이 승계받은 사업을 폐지하거나 피합병법인의 지배주주 등이 합병법인으로부터 받



은 주식 등을 처분하는 경우에는 해당 사유가 발생한 사업연도의 법인세에 가산하여 납부하고 해당 사유가 발생한 사업연도부터는 감면 및 세액공제를 하지 아니한다.

**관련법령**

● 시행령 제80조의4 【적격합병 과세특례에 대한 사후관리】

⑥ 합병법인이 법 제44조의3제3항 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 피합병법인으로 부터 승계하여 공제한 감면 또는 세액공제액상당액을 해당 사유가 발생한 사업연도의 법인세에 더하여 납부하고, 해당 사유가 발생한 사업연도부터 적용하지 아니한다.

(2010. 12. 30 신설)

**5) 명세서의 제출**

피합병법인의 자산을 장부가액으로 승계받고자 하는 합병법인은 합병으로 양도받은 자산에 관한 명세서를 납세지관할세무서장에게 제출하여야 한다.

**관련법령**

● 시행령 제80조의4 【적격합병 과세특례에 대한 사후관리】

⑩ 제1항에 따라 자산조정계정을 계상한 합병법인은 법 제60조에 따른 신고와 함께 기획재정부령으로 정하는 자산조정계정에 관한 명세서를 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 한다.

(2010. 12. 30 개정)